

QUATRIEME PARTIE : L'EXECUTION DU BUDGET

Plan

Chapitre 6 : Les principes et l'organisation de l'exécution du budget

Chapitre 7 : L'exécution des dépenses et des recettes publiques

Chapitre 8 : Les marchés publics

Une fois voté, le budget est exécuté. Son exécution obéit à un certain nombre de règles qui cherchent à garantir que le budget sera exécuté comme prévu, tout en permettant une certaine souplesse.

Au-delà de règles assez générales (que l'on trouve généralement dans les lois ou directives relatives aux lois de finances), il existe des règles spécifiques aux recettes ou aux dépenses (que l'on trouve souvent dans le règlement général de la comptabilité publique) et, dans le cas des dépenses, un deuxième ensemble de règles spécifiques, relatives aux marchés publics.

Chapitre 6 : Les principes de l'exécution budgétaire

Plan

L'annualité

Autorisations d'engagement et crédits de paiement

Reports de crédits

La période complémentaire

Les modifications de crédits

La portée de l'autorisation budgétaire

Les transferts et virements

La régulation budgétaire

Les mises en réserves

Les annulations budgétaires

La régulation informelle

Les révisions budgétaires

L'exécution budgétaire repose sur un certain nombre de principes et de pratiques, inclus dans la loi sur les lois de finances, dans des textes de niveau inférieur, voire dans des usages informels au stade de la mise en œuvre pratique. Les dispositions spécifiques à l'exécution de la dépense et aux marchés publics, qui font l'objet de textes spécifiques, sont traitées dans les chapitres suivants.

Les quatre domaines de l'exécution budgétaire qui ont été retenus ici sont ceux de l'annualité, de la modification des autorisations parlementaires, de la régulation budgétaire et des révisions budgétaires.

Les deux directives auxquelles il est fait référence dans ce chapitre sont la directive N° 06/2009/CM/UEMOA de l'UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA – ci-après UEMOA ou Directive UEMOA –, et la directive N°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances – ci-après CEMAC ou Directive CEMAC.

L'annualité

L'annualité est un principe budgétaire inscrit dans les directives sur les lois de finances (voir le chapitre *Les fondements de la loi de finances et du budget*).

Le budget est adopté pour une année et les crédits ne peuvent être consommés que pendant cette période.

La règle souffre d'exceptions dont certaines ont été mentionnées dans le chapitre précité. Elles sont précisées ici.

Autorisations d'engagement et crédits de paiement

Les deux directives autorisent les *autorisations d'engagement* à côté des *crédits de paiement*.

Article 17 UEMOA. *Les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués :*

- *de crédits de paiement, pour les dépenses de personnel, les acquisitions de biens et services et les dépenses de transfert ;*
- *d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés.*

Article 18 UEMOA. *Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances.*

...

Article 19 UEMOA. *Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées au cours de l'exercice.*

Article 21 CEMAC. *Les crédits ouverts en dépenses d'investissement distinguent des autorisations d'engagement et des crédits de paiement. Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées et dont le paiement peut s'étendre, le cas échéant, sur une période de plusieurs années.*

...

Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement.

Cette distinction entre autorisations d'engagement et crédits de paiement peut également être appliquée dans des conditions fixées par la législation nationale aux crédits relatifs à certaines dépenses importantes s'exécutant sur plusieurs années.

L'article 46 UEMOA précise que les PAP (Projets annuels de performance) incluent l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement. L'article 45 CEMAC en fait une annexe de la loi de finances à part entière.

L'engagement, permis par l'autorisation d'engagement, n'est pas défini explicitement par la Directive portant loi de finances, mais par la Directive N°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA, qui dispose, en son article 45 :

L'engagement juridique de la dépense publique est l'acte par lequel l'Etat crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge.

L'engagement comptable de la dépense publique consiste à affecter des crédits au paiement de la dépense.

Le montant total des engagements ne doit pas dépasser le montant des autorisations budgétaires, ...

L'intérêt de la Directive Règlement général UEMOA est de faire la distinction entre les engagements juridique et comptable. La question est alors de savoir lequel des deux engagements est pertinent en matière d'autorisation d'engagement. Il est clair que c'est l'engagement juridique, comme le précise l'article 18 de la Directive lois de finances. C'est en effet celui qui implique une consommation de crédits de paiement consécutif à la consommation d'autorisations d'engagement. La question reste cependant très théorique, les deux engagements, juridique et comptable devant être concomitants.

La Directive N°2/11-UEAC-190-CM-22 *Relative au Règlement général de la comptabilité publique*, ne distingue pas les deux engagements, juridique et comptable, et vise implicitement, en son article 49, l'engagement juridique: *L'engagement est l'acte par lequel*

un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. ...

De la distinction claire entre l'*autorisation d'engagement* et l'*engagement* résulte la nécessité d'inscrire dans les PAP de la loi de finance pour l'année N+1 les crédits de paiement des années N+1 et au-delà correspondant aux encours d'engagement non payés au 31/12/N, mais qui juridiquement, engagent l'Etat.

Ces *engagements* dont les paiements sont reportés sont autant d'autorisations d'engagement *consommées* et ne doivent pas être confondus avec les *autorisations d'engagement* du budget N reportées sur le budget N+1. Ces autorisations d'engagement non pas été consommées, elles n'ont pas données lieu à engagement juridique de l'Etat, elles peuvent être considérées comme caduques, mais elles peuvent également être reportées (voir plus loin).

En résumé, quatre notions sont donc à prendre en compte dans les PAP :

- engagements des années N et antérieures non payées (autorisations d'engagement consommées) ;
- autorisations d'engagement (non consommées) de l'année N reportées ;
- autorisations d'engagement de l'année N+1 ;
- crédits de paiement de l'année N+1.

Reports de crédits

Il ne s'agit pas ici des autorisations d'engagement consommées dont les crédits de paiement ne l'ont été qu'à une hauteur inférieure. Le report sur l'année suivante de la différence entre les montants engagés et les crédits de paiement consommés est dans la nature même de l'autorisation d'engagement. Il s'agit ici des autorisations d'engagement et des crédits de paiement non consommés au cours de l'exercice.

La justification du report peut être trouvée dans le fait que l'impossibilité de reporter les crédits non utilisés d'une année sur l'autre peut conduire, et généralement conduit, à des dépenses accélérées en fin d'année, sans justification d'efficience ou d'efficacité suffisante.

Il peut alors être souhaitable d'autoriser, dans une mesure limitée, les reports de crédits en fin d'année.

Cette solution suppose cependant une maîtrise suffisante de la chaîne de la dépense, celle-ci devant être capable de traiter l'exécution de deux budgets à la fois, que ce soit au point de vue de la capacité des agents que de celle du système informatique.

Les deux directives prévoient des possibilités limitées de report d'une année sur l'autre, tant pour les autorisations d'engagement que pour les crédits de paiement.

Article 24 UEMOA. *Sous réserve des dispositions concernant les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes.*

Les autorisations d'engagement, au sens de l'article 18 de la présente Directive, disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante.

Les crédits de paiement ne peuvent être reportés. Par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus ne dégradent pas l'équilibre budgétaire tel que défini à l'article 45 de la présente Directive.

Les reports s'effectuent par décret pris en conseil des ministres, en majoration des crédits de paiement pour les investissements de l'année suivante, sous réserve de la disponibilité des financements correspondants.

Ce décret, qui ne peut être pris qu'après clôture des comptes de l'exercice précédent, est consécutif à un rapport du ministre chargé des finances. Ce rapport évalue et justifie les ressources permettant de couvrir le financement des reports, sans dégradation du solde du budget autorisé de l'année en cours.

Article 28 CEMAC. *Sous réserve des dispositions concernant les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes.*

Les autorisations d'engagement non utilisées à la fin de l'année ne peuvent pas être reportées.

Les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme ou la même dotation dans la limite des autorisations d'engagement utilisées, mais n'ayant pas encore donné lieu à paiement.

Ces reports s'effectuent par décret pris en Conseil des Ministres ... en majoration des crédits de paiement pour les investissements de l'année suivante, sous réserve de la disponibilité des financements correspondants. Ce décret, qui ne peut être pris qu'après clôture des comptes de l'exercice précédent, est consécutif à un rapport du Ministre chargé des finances qui évalue et justifie les recettes permettant de couvrir le financement des reports, sans dégradation du solde du budget autorisé de l'année en cours.

...

Le tableau ci-dessous fait apparaître le caractère plus contraignant de la Directive CEMAC.

	Autorisations d'engagement (AE) non consommée	Crédits de paiements
UEMOA	Report	Report des dép. d'inv. sur le même programme
CEMAC	Pas de report	Report des dép. d'inv. sur le même programme, si AE consommée

La période complémentaire

Dans la plupart des systèmes, francophones comme anglophones, il existe une période complémentaire, au-delà de la fin de l'exercice, durant laquelle les dépenses ordonnancées avant la fin de l'exercice peuvent être payées. Afin de réduire autant que faire ce peu la durée de cette période complémentaire, la date limite des ordonnancements peut être fixée antérieurement à la fin de l'exercice, par exemple un mois avant, voire plus.

Les deux directives sont, à cet égard, différenciées. La Directive UEMOA (contrairement à celle qui l'a précédée) ne fait pas mention d'une période complémentaire, ce qui risque de poser des problèmes d'exécution. La Directive CEMAC reprend la solution classique. Article 65 CEMAC : ... *des dépenses budgétaires engagées et liquidées au cours de l'exercice budgétaire peuvent être payées après la fin de cet exercice, au cours d'une période complémentaire dont la durée ne peut excéder trente jours.* ...

Les deux directives "comptabilité publique", la directive N° 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA et la directive N°02/11-UEAC-190-CM-22 Relative au Règlement général de la comptabilité publique (analysées plus en détail dans un autre chapitre) confirment les écarts de conception des deux

directives "lois de finances". L'article 74 de la directive N° 07/2009/CM/UEMOA dispose que *La période couverte par la comptabilité budgétaire est la gestion couvrant l'année civile, sans période complémentaire*. L'article 74 de la directive N°02/11-UEAC-190-CM-22 dispose que *La période couverte par la comptabilité budgétaire est la gestion couvrant l'année civile. Toutefois des dépenses budgétaires engagées et liquidées au cours de l'exercice budgétaire peuvent être payées après la fin de cet exercice, au cours d'une période complémentaire dont la durée ne peut excéder trente jours*.

L'impossibilité de mouvementer les comptes après la fin de l'année, dans la zone UEMOA, implique l'impossibilité de réaliser des opérations budgétaires. La suite de l'article 74 de la directive N° 07/2009/CM/UEMOA en prend acte : *Une circulaire du ministre chargé des finances fixe les délais-limites pour l'arrêté des opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement au titre de l'exécution du budget d'une année donnée*. La nécessité de parcourir toute la chaîne de la dépense, comptabilité comprise, avant la fin de l'année civile impose d'arrêter toute possibilité d'engagement assez longtemps avant la fin de l'année (voire plusieurs mois), ce qui peut conduire à des dysfonctionnements dans l'exécution des politiques publiques par arrêt de dépense, ou à des comportements d'accélération de dépenses et de gaspillage juste avant la date limite d'engagement.

Les modifications de crédits

Les modifications de crédits s'entendent par rapport à l'autorisation budgétaire, dont il convient de préciser la portée.

La portée de l'autorisation budgétaire

La portée de l'autorisation budgétaire, en ce qu'elle concerne les modifications de crédit, est celle du principe de spécialité (voire le chapitre *Les fondements de la loi de finances et du budget*), qui dispose du degré de nomenclature dont le gestionnaire ne peut sortir sans procédure particulière. Ce degré de nomenclature, l'*unité de spécialité*, est aujourd'hui le programme.

Les gestionnaires sont libres de la répartition de la dépense à l'intérieur d'une unité de spécialité, mais non entre unités de spécialité.

La flexibilité est ainsi totale (à l'asymétrie de la fongibilité près) à l'intérieur d'un programme, elle serait nulle entre programmes si des possibilités, limitées, de modification de la répartition des crédits entre les programmes, ne venaient atténuer cette impossibilité : les transferts et les virements.

Les transferts et virements

Dans les systèmes francophones, deux vocables sont classiques :

- les *transferts d'un crédit* entre deux ministères ;
- les *virements d'un crédit* entre deux programmes d'un même ministère.

Les transferts sont soumis à plus de contrainte réglementaire que les virements.

Article 21 UEMOA. *Des transferts et des virements de crédits peuvent, en cours d'exercice, modifier la répartition des crédits budgétaires entre programmes.*

Les transferts de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes de ministères distincts. Ils sont autorisés par décret pris en Conseil des Ministres sur rapport conjoint du ministre chargé des finances et des ministres concernés.

Les virements de crédits modifient la répartition des crédits budgétaires entre programmes d'un même ministère. S'ils ne changent pas la nature de la dépense selon les catégories définies à l'alinéa 7 de l'article 12 de la présente Directive, ils sont pris par arrêté interministériel du ministre intéressé et du ministre chargé des finances. Dans le cas contraire, ils sont autorisés par décret sur rapport conjoint du ministre chargé des finances et du ministre concerné.

Le montant annuel cumulé des virements et transferts affectant un programme ne peut dépasser dix pour cent (10%) des crédits votés de ce programme.

...

Article 25 CEMAC. Des virements peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes d'un même ministère ou entre dotations. Le montant cumulé, au cours d'une même année, des crédits ayant fait l'objet de virements, ne peut excéder 2% des crédits ouverts par la loi de finances de l'année pour chacun des programmes ou dotations concernés. ...

Des transferts peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes de ministères distincts ou entre dotations, dans la mesure où l'emploi des crédits ainsi transférés, pour un objet déterminé, correspond à des actions du programme ou de la dotation d'origine.

Les virements et transferts sont effectués par décret pris sur le rapport du Ministre chargé des finances. ...

La régulation budgétaire

La régulation budgétaire est l'ensemble des opérations qui consistent, en fonction des difficultés de trésorerie, à modifier le rythme de la consommation des crédits ou des paiements, ou à procéder aux annulations de crédits nécessaires.

Les mises en réserves et les annulations sont souvent prévues par les lois de finances. D'autres procédés de la régulation sont plus informels : établissement de plan d'engagement, régulation par le Contrôle financier, régulation par le Trésor public.

Les mises en réserves

Dans de nombreux pays, la loi de finances initiale peut prévoir qu'un pourcentage des crédits autorisés sont mis en réserve, par exemple tant % des crédits de fonctionnement, et tant % des crédits de personnel (en général, le premier de ces deux pourcentages est supérieur au second, par exemple 6% et 2%).

Les ministères ont en général la possibilité de répartir la mise en réserve entre leurs différents postes de dépenses.

Les crédits mis en réserve seront rendus disponibles au cours de l'exercice, sauf en cas de survenue de problèmes financiers tels que des ressources inférieures aux prévisions.

Un blocage permanent de la réserve budgétaire est le signe d'une élaboration budgétaire de qualité médiocre.

Les directives de l'UEMOA et de la CEMAC ne prévoient pas un tel dispositif, mais uniquement une dotation de *crédits globaux pour dépenses accidentelles et imprévisibles* dans le cas de l'UEMOA (article 14) et une dotation pour *les dépenses accidentelles, destinées à faire face à des besoins urgents et imprévisibles* dans le cas de la CEMAC (article 18). Ce qui n'est pas la même chose qu'une réserve en cas de difficulté de trésorerie (il faudrait alors parler de recettes imprévisibles plutôt que de dépenses imprévisibles).

Les annulations budgétaires

Les annulations budgétaires consistent en la suppression définitive de crédits autorisés, soit à l'intérieur de la réserve, soit au-delà.

Article 67 UEMOA. *Le ministre chargé des finances est responsable de l'exécution de la loi de finances et du respect des équilibres budgétaire et financier définis par celle-ci. A ce titre, il dispose d'un pouvoir de régulation budgétaire qui lui permet, au cours de l'exécution du budget :*

- *d'annuler un crédit devenu sans objet au cours de l'exercice ;*
- *d'annuler un crédit pour prévenir une détérioration des équilibres budgétaire et financier de la loi de finances.*

En outre, le ministre chargé des finances peut subordonner l'utilisation des crédits par les ordonnateurs aux disponibilités de trésorerie de l'Etat.

Article 58 CEMAC. ... *Le Ministre chargé des finances est responsable, en liaison avec les Ministres sectoriels, de l'exécution de la loi de finances et du respect des soldes budgétaires définis en application de l'article 43 de la présente directive. A ce titre, afin de prévenir une détérioration de ces soldes, il dispose d'un pouvoir de régulation budgétaire qui lui permet de programmer le rythme de consommation des crédits en fonction de la situation de la trésorerie de l'Etat.*

Si la situation ou les perspectives de trésorerie l'exigent, il peut, en cours d'exercice :

- *Suspendre temporairement l'utilisation de certains crédits, par instruction donnée au contrôleur financier dont copie est adressée à l'ordonnateur,*
- *Annuler certains crédits, par arrêté dont copie est immédiatement adressée au Parlement.*

En outre, le ministre chargé des finances peut subordonner l'utilisation des crédits par les ordonnateurs aux disponibilités de trésorerie de l'Etat.

La régulation informelle

Les modes de régulation plus informelle revêtent trois formes, selon qu'elle intervient dès la mise en place des crédits au début de l'exercice, en cours d'année, ou en fin d'année.

La régulation en début d'exercice

La régulation en début d'exercice est souvent contenue dans une *circulaire d'exécution budgétaire*. Celle-ci, en dehors de nombreuses dispositions, relatives en particulier à l'exécution de la dépense, peut inclure des taux de régulation qui répartissent la dépense tout au long de l'année, par exemple trimestriellement, éventuellement mensuellement, jusqu'à parvenir à un taux d'exécution légèrement inférieur ou égal à 100%.

Lorsque le taux d'exécution est inférieur à 100%, il s'apparente à une mise en réserve.

Les taux de régulation s'appliquent en général aux grandes catégories de dépense et laisse ainsi la possibilité aux ministères d'engager plus sur certaines lignes budgétaires et moins sur d'autres. Les ministères peuvent alors établir un plan d'engagement pour l'année, qui répartit les taux de régulation trimestriels de la *circulaire d'exécution budgétaire* mensuellement et par nature de dépenses. Il est alors tenu un grand compte de la saisonnalité de la dépense.

La régulation en cours d'année

La régulation en cours d'année peut revêtir plusieurs formes :

- révision des taux d'engagement de la circulaire d'exécution budgétaire ;
- blocage ;
- régulation de trésorerie.

Révision des taux d'engagement. En cours d'année, une circulaire peut imposer une régulation supplémentaire, qui modifie le rythme de la dépense et qui, en général, diminue le pourcentage total de la consommation des crédits.

Blocage. Il consiste en une annulation des crédits, en montant et non plus en pourcentage, soit à la suite d'insuffisance de recettes, soit à la suite de dépenses imprévues.

Régulation de trésorerie. Dans la plupart des pays existe une *cellule chargée du suivi de l'exécution budgétaire* qui se réunit à intervalle rapproché, en général une fois par semaine, souvent présidée par le Secrétaire général du MF. Elle établit une régulation mensuelle au vu de l'ensemble des informations dont elle dispose.

La mise en œuvre de la régulation est alors à la charge du Contrôle financier et du Trésor public.

La régulation par le Contrôle financier. Le Contrôle financier, dont le responsable est membre de la *cellule chargée du suivi de l'exécution budgétaire*, est chargé, par le biais de ses délégués auprès des ministères, de ralentir le rythme des engagements ou de les bloquer. La régulation est alors informelle, résultant d'une information des *Directeur des affaires administratives et financières* (DAAF) des ministères par les délégués du *Contrôle financier*, qui sont en contact permanent. Voir ci-dessus l'article 58 CEMAC. L'article 67 UEMOA tend à préférer l'instruction directe aux ordonnateurs ; on voit cependant mal comment le contrôleur financier pourrait rester à l'écart d'une régulation qui le concerne au premier chef, en tant que contrôleur de la disponibilité des crédits.

La régulation par le Trésor public. Le Trésor public, en cas de difficultés de trésorerie, n'a d'autres possibilités que de retarder le paiement des mandats qui lui parviennent, créant ainsi des arriérés, au-delà de ceux qui sont susceptibles d'être apparus dans la partie administrative de la chaîne de la dépense.

La question est alors celle de la transparence de cette régulation. Paye-t-on les mandats dans l'ordre de leur arrivée au Trésor ou le MF ou une commission, par exemple la *cellule chargée du suivi de l'exécution budgétaire*, établissent-ils des critères de choix des bénéficiaires des paiements, voire une liste nominative de ceux-ci ?

La régulation en fin d'année

Dans un grand nombre de pays, en fin d'année, les dépenses engagées non liquidées et ordonnancées donnent lieu à des *dégagements*, c'est-à-dire au retour des dossiers aux ministères concernés par le *Contrôle financier*. Ces dégagements sont en principe engagés prioritairement dès le début de l'exercice suivant. Ces dégagements posent plusieurs problèmes.

1. Il n'est pas prévu de crédits spécifiques aux fins de réengagement et beaucoup de ces projets de dépenses sont abandonnés.

2. Il n'est pas toujours facile de séparer les engagements qui ont donné lieu à service fait de ceux qui n'ont pas fait l'objet d'une exécution, en particulier parce que le fournisseur refuse de livrer sans avoir été payé en avance.

Les révisions budgétaires

Les lois de finances rectificatives peuvent, en cours d'année modifier les dispositions de la loi de finances de l'année.

Elles sont susceptibles de le faire beaucoup plus largement que l'ensemble des dispositifs évoqués ci-dessus, et dans un respect des textes qui n'est généralement pas assuré par ceux-ci (à l'exception des virements et transferts).

Les justifications de l'adoption d'une loi de finances rectificatives peuvent être :

- un révision des prévisions des recettes internes ;
- une révision des prévisions des recettes externes ;
- une révision des perspectives macroéconomiques ;
- des dépenses non prévues.

La loi de finances rectificative est nécessaire lorsque les changements à apporter à la loi initiale dépassent les modifications de crédits prévus par les textes, en particulier lorsque :

- les transferts et virements dépassent les pourcentages autorisés par la loi sur les lois de finances ;
- lorsque le montant global de la dépense est modifié à la hausse.

De trop fréquentes (plus d'une par année) et trop amples révisions budgétaires sont le signe d'une qualité médiocre de l'élaboration budgétaire et entame la crédibilité du budget.